



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ im Beisein des Schriftführers Nikolaus Weihrauter über die Berufung des Bw., vom 5. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Dr. Günther Philipp, vom 17. November 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 nach der am 7. Juli 2010 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige bezog im Streitjahr 2007 als Angestellter der Firma Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der am 29. Oktober 2008 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte er für dieses Jahr Krankheitskosten von 4.831,83 € als außergewöhnliche Belastungen (KZ 730) geltend. Am 17. November 2008 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007, mit dem neben den gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 gemeldeten Lohneinkünften auch Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 (Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen) von 2.808,29 € erfasst wurden, die dem Finanzamt vom Arbeitgeber gemäß § 69 Abs. 5 leg.cit. bekannt gegeben wurden. (Dieser Betrag ermittelte sich aus Bruttobezügen von 3.276,34 €, von denen sonstige Bezüge im Ausmaß von einem Siebentel, somit 468,05 €, in Abzug gebracht wurden.) Die Aufwendungen für außergewöhnliche

Belastungen konnten nicht berücksichtigt werden, weil sie den Selbstbehalt von 6.837,78 € nicht überstiegen haben.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 5. Dezember 2008 fristgerecht Berufung. Der angefochtene Bescheid erfasse die Nachzahlung der Arbeitslosenversicherungsbeiträge der Jahre 2004 und 2005 von 2.973,60 €, zusätzlich der ihm zugestanden Zinsen von 302,74 €, was in Summe den gemeldeten Bruttobezügen von 3.276,34 € entspreche, die nach Ansicht des Finanzamtes einer lohnsteuerrechtlichen Nachversteuerung unterlägen. Im angefochtenen Bescheid seien demnach Arbeitslosenversicherungsbeiträge der Jahre 2004 und 2005 von 2.548,80 € und darauf entfallende Zinsen von 259,49 € (in Summe somit 2.808,29 €) als laufende Bezüge und Arbeitslosenversicherungsbeiträge von 424,80 € und darauf entfallende Zinsen von 43,25 € (in Summe somit 468,05 €) als sonstige Bezüge einer Nachverrechnung unterworfen worden.

Nach Ansicht des Abgabepflichtigen seien die nachgezahlten Arbeitslosenversicherungsbeiträge der Jahre 2004 und 2005 in diesen Jahren steuerlich zu erfassen, weshalb die Veranlagungen der Jahre 2004 und 2005 neuerlich aufzurollen wären. Die der allgemeinen Veranlagung unterworfenen Zinsen von 302,74 € könnten überdies maximal einer Versteuerung in Höhe der Kapitalertragsteuer von 25 % unterzogen werden. Es sei absolut unverständlich, dass der Abgabepflichtige im Gegensatz zu allen anderen Bürgern für Zinsen Lohnsteuer zu entrichten habe. Die Versteuerung nach der Kapitalertragsteuer könnte er noch verstehen, obwohl diese Vorgangsweise ebenfalls unverständlich sei, da der angewandte Zinssatz wohl nicht den Gegebenheiten entspreche. Die Kapitalertragsteuer aus den nachgezahlten Zinsen ergäbe einen Nachforderungsbetrag von gerundet 75,69 € (25 % von 302,74 €).

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2008 führte der Abgabepflichtige ergänzend aus, dass die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen damit begründet worden sei, dass diese den Selbstbehalt von 6.837,78 € nicht überstiegen hätten. Bei dem im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen zu versteuernden Einkommen von 48.729,60 € betrage der Selbstbehalt demnach mehr als 14 %. Das sei für ihn nicht verständlich, weshalb er um Aufklärung ersuche.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Regelung, wonach der Arbeitslosenversicherungsbeitrag bei Männern erst ab Vollendung des 58. Lebensjahres, bei Frauen hingegen schon ab Vollendung des 56. Lebensjahres aus Mitteln der Gebarung Arbeitsmarktpolitik getragen werde, stelle eine unzulässige Diskriminierung aufgrund des Geschlechts dar. Die Gebietskrankenkassen müssten diese Diskriminierung dadurch ausschließen, dass sie auch für männliche Dienstnehmer ab dem vollendeten 56. Lebensjahr keinen Arbeitslosenversicherungsbeitrag

mehr vorschreiben. Für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2004 seien entrichtete Arbeitslosenversicherungsbeiträge im Wege einer Aufrollung bzw. Rückverrechnung einer Korrektur zuzuführen. Für die geleistete Rückzahlung (auch wenn diese mehrere Jahre betreffe) sei ein gesonderter Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen. Erfolge zB eine Rückzahlung für die Jahre 2004 und 2005 im Jahr 2007, sei für den insgesamt zurückgezahlten Betrag gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 ein einheitlicher Lohnzettel auszustellen. In diesem Lohnzettel sei ein Siebentel der rückgezahlten Beiträge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen.

Da die ursprünglich vom Dienstgeber einbehaltenen Arbeitslosenversicherungsbeiträge die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer gemindert haben, führe die nunmehrige Rückzahlung zu einem steuerpflichtigen Bezug. Im Fall der Rückzahlung durch den Dienstgeber für abgelaufene Kalenderjahre komme es zu einer Pflichtveranlagung für jenes Jahr, in dem die Rückzahlung geleistet worden sei. Da bei der Auszahlung dieser Beträge keine Lohnsteuer einbehalten werde, könne es - wie auch im berufsgegenständlichen Fall - aufgrund der Pflichtveranlagung zu einer Nachzahlung kommen. Da die Rückverrechnung der Arbeitslosenversicherungsbeiträge laut angefochtenem Einkommensteuerbescheid richtig erfolgt und der Zufluss dieser Beiträge im Jahr 2007 vollzogen worden sei, was zur Folge habe, dass die Rückzahlung steuerlich ausschließlich im Jahr 2007 zu erfassen sei, brauche auf die Berechnungsmethoden des Abgabepflichtigen (Splitting auf die Jahre 2004 und 2005) nicht mehr eingegangen zu werden.

Zur Berechnung des Selbstbehaltes bei der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen führte das Finanzamt aus, dass Bemessungsgrundlage das Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst sei. Bei der Berechnung des Selbstbehaltes seien die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aber auch die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (vermindert um die Sozialversicherungsbeiträge) zu erfassen. Abzuziehen seien weiters noch Sonderausgaben und Werbungskosten. Dem im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen Einkommen von 48.729,60 € seien daher die sonstigen Bezüge mit 8.251,91 € (KZ 220 abzüglich KZ 225 der übermittelten Lohnzettel) hinzuzurechnen. Auf die sich ergebende Bemessungsgrundlage von demnach 56.981,51 € sei ein Selbstbehalt von 12 % anzuwenden. Daraus ergebe sich der im angefochtenen Bescheid angeführte Selbstbehalt von 6.837,78 €.

Am 23. Februar 2009 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er bemängelte, dass der Berufungsvorentscheidung eine Begründung für die Versteuerung der Zinsen fehle. Zudem brachte er vor, dass die Progressionsermäßigung für Nachzahlungen bei der Berechnung der

Einkommensteuer nicht berücksichtigt worden sei. § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 sehe nämlich vor, dass Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen und soweit sie nicht mit festen Steuersätzen zu versteuern wären, mit einem Fünftel steuerfrei zu belassen seien. Dieses eine Fünftel betrage im gegenständlichen Fall 509,76 € der nachgezählten, als laufende Bezüge zu erfassenden Arbeitslosenversicherungsbeiträge von 2.548,80 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Regelung in § 2 Abs. 8 Arbeitsmarktpolitik-Finanzierungsgesetz (AMPFG), wonach der Arbeitslosenversicherungsbeitrag bei Männern erst ab Vollendung des 58. Lebensjahres, bei Frauen hingegen schon ab Vollendung des 56. Lebensjahres aus Mitteln der Gebahrung Arbeitsmarktpolitik getragen wird, stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.12.2006, 2005/08/0057) eine unzulässige Diskriminierung aufgrund des Geschlechts dar. Die Gebietskrankenkassen müssen diese Diskriminierung dadurch ausschließen, dass sie die Bestimmungen des § 2 Abs. 8 AMPFG zugunsten der benachteiligten Gruppe anwenden, dh. auch für männliche Dienstnehmer ab dem vollendeten 56. Lebensjahr keinen Arbeitslosenversicherungsbeitrag mehr vorschreiben.

Der bei der Firma beschäftigt gewesene Berufungswerber (Bw.) vollendete am 23. Dezember 2003 sein 56. Lebensjahr. In den Jahren 2004 und 2005 wurden bei der laufenden Lohnverrechnung Arbeitslosenversicherungsbeiträge einbehalten und steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt. Die für diese Jahre auf der Grundlage der vorstehenden VwGH-Rechtsprechung zu Unrecht einbehaltenen Arbeitslosenversicherungsbeiträge in Höhe von 2.973,60 € wurden dem Bw. im Jahr 2007 vom Arbeitgeber wieder zurückbezahlt, wobei die Anweisung mit der Lohn-/Gehaltsabrechnung für den Monat Juni 2007 erfolgte. Aufgrund einer für ganz Österreich gültigen einheitlichen Vorgehensweise wurden die auf die rückerstatteten Arbeitslosenversicherungsbeiträge entfallenden Vergütungszinsen mit 4 % festgelegt. Die dem Bw. zustehenden Zinsen von 302,74 € wurden mit der Lohn-/Gehaltsabrechnung für den Monat Jänner 2008 ausbezahlt. Aus der Rückabwicklung der Arbeitslosenversicherungsbeiträge wurde dem Bw. somit ein Betrag von insgesamt 3.276,34 € gutgeschrieben.

Vom Arbeitgeber wurde für das Jahr 2007 ein Lohnzettel betreffend die Rückabwicklung der Arbeitslosenversicherungsbeiträge ausgestellt und dem Finanzamt übermittelt. Darin wurden Bruttobezüge (KZ 210) von 3.276,34 € ausgewiesen, von denen sonstige Bezüge (KZ 220) im Ausmaß von einem Siebentel, somit 468,05 €, in Abzug gebracht wurden. Strittig ist nun der Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung der zurückbezählten Beträge bzw. in welchem Ausmaß diese Beträge überhaupt als lohnsteuerpflichtige Einkünfte erfasst werden können. Der Bw.

stellte insbesondere in Abrede, dass auch die ausbezahlten Zinsen als lohnsteuerpflichtige Einkünfte dem allgemeinen Steuertarif zu unterziehen seien.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (lohnsteuerpflichtige Einkünfte) zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 auch Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise aufgrund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 (zB Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis) einbehalten oder zurückgezahlt wurden.

Gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 hat bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 die auszahlende Stelle bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben (siehe dazu auch Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Seite 812).

Erstattete (rückgezahlte) Pflichtbeiträge, zu denen auch die Arbeitslosenversicherungsbeiträge gehören, stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) aufgrund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, sind die erstatteten (rückgezahlten) Pflichtbeiträge zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen (vgl. RV zum AbgÄG 1998, 1471 BlgNr 20. GP; Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 25 EStG 1988 Tz 4, Stichwort „*Rückzahlung von Pflichtbeiträgen*“, und Tz 9; Doralt, EStG, 12. Lieferung, § 25 Tz 64/1; Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Seite 819, Frage 69/12 „*Rückerstattung der ALV-Beiträge für ältere Arbeitnehmer*“ mit Hinweis auf die Information der Sozialversicherung unter www.sozialversicherung.at).

Bei Rückzahlung von Arbeitslosenversicherungsbeiträgen für abgelaufene Kalenderjahre ist keine Aufrollung zulässig. Für die geleistete Rückzahlung (auch wenn diese mehrere Jahre betrifft) hat die auszahlende Stelle im Hinblick auf die Erfassung derartiger Bezüge im Veranlagungsverfahren einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. Erfolgt – wie hier – die Rückzahlung von Arbeitslosenversicherungsbeiträgen für die Jahre 2004 und 2005 im Jahr 2007, ist für den insgesamt zurückgezahlten Betrag gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 ein einheitlicher Lohnzettel auszustellen. Entgegen der Ansicht des Bw. kommt eine Besteuerung der rückgezahlten Arbeitslosenversicherungsbeiträge in den Jahren 2004 und 2005 nicht in Betracht. Gemäß §

19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen nämlich in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Die mit 2.973,60 € rückerstatteten Arbeitslosenversicherungsbeiträge sind dem Bw. im Jahr 2007 zugeflossen, die Anweisung erfolgte mit der Lohn-/Gehaltsabrechnung für den Monat Juni 2007.

In diesem Zusammenhang ist auch auf den Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu verweisen. Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß dieser Gesetzesbestimmung ua. zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 leg.cit. zugeflossen sind. Im Fall der Rückzahlung von Arbeitslosenversicherungsbeiträgen durch den Dienstgeber für abgelaufene Kalenderjahre kommt es somit zu einer Pflichtveranlagung für jenes Jahr, in dem die Rückzahlung geleistet wird (vgl. auch Sedlacek, „*Die (lohn)steuerliche Behandlung rückgezahlter Pflichtbeiträge*“, in SWK 16/17/1999, S 393). Da bei der Auszahlung dieser Beträge gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 keine Lohnsteuer einbehalten wird, kann es aufgrund der Pflichtveranlagung zu einer Nachzahlung kommen. Die rückgezahlten Arbeitslosenversicherungsbeiträge sind demnach im Streitfall im Jahr des Zuflusses (somit im Jahr 2007) im Wege einer Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu erfassen.

Dem weiteren Einwand des Bw., dass die ausbezahlten Zinsen von 302,74 € maximal einer Versteuerung in Höhe der Kapitalertragsteuer von 25 % unterzogen werden könnten, kann nicht gefolgt werden. Gemäß § 27 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen nur vor, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 leg.cit. gehören. Darin kommt das Subsidiaritätsprinzip zum Ausdruck: Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen nur vor, wenn sie weder zu den betrieblichen Einkunftsarten noch zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Aufgrund des Subsidiaritätsprinzips gehören Zinsen und andere Erträge aus Lohnforderungen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, solange die Lohnforderung nicht in ein Darlehen umgewandelt wird (Doralt/Kirchmayr, EStG, 8. Lieferung, § 27 Tz 4, 6 und 86).

Dem Bw. stand eine in seinem Dienstverhältnis begründete Forderung in Höhe der in den Jahren 2004 und 2005 zu Unrecht einbehaltenen Arbeitslosenversicherungsbeiträge zu. Die anlässlich der Rückzahlung dieser Beiträge ausbezahlten Vergütungszinsen stehen mit dieser Forderung in unmittelbarem Zusammenhang und stellen daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Der Hinweis des Bw. in seinem Schreiben vom 3. Mai 2010 und in der mündlichen Berufungsverhandlung am 7. Juli 2010 auf § 41 Abs. 3 EStG 1988, wonach

von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 € abzuziehen ist, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, weshalb bei der Veranlagung für das Streitjahr keine Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen seien, geht daher ins Leere.

Die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassenden Vergütungszinsen von 302,74 € wurden mit der Lohn-/Gehaltsabrechnung für den Monat Jänner 2008 ausbezahlt. Dem mit Schreiben vom 29. Mai 2010 vorgelegten Kontoauszug ist zu entnehmen, dass der Lohn/Gehalt für den Monat Jänner 2008 (und damit die Vergütungszinsen) am 27. Dezember 2007 (Datum der Verbuchung) bzw. 28. Dezember 2007 (Datum der Wertstellung) gutgeschrieben wurde. Bei diesen Vergütungszinsen handelt es sich nicht um „*regelmäßig wiederkehrende Einnahmen*“ im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988, sie sind dem Bw. daher im Jahr 2007 zugeflossen und steuerlich in diesem Veranlagungsjahr zu erfassen.

Im Vorlageantrag vom 23. Februar 2009 beantragte der Bw. die Berücksichtigung der Progressionsermäßigung des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 für die zurückbezahlten Arbeitslosenversicherungsbeiträge. Gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 sind Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass diese Gesetzesbestimmung auf „*Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre*“ abstellt. Dabei handelt es sich um Bezüge, die aufgrund des Arbeitsverhältnisses schon ausbezahlt hätten werden müssen, deren rechtzeitige Auszahlung aber aus Gründen unterblieben ist, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen (vgl. Doralt/Knörzer, EStG, 10. Lieferung, § 67 Tz 87, mit weiteren Hinweisen zur Judikatur). Die **Rückzahlung** zu Unrecht einbehaltener Arbeitslosenversicherungsbeiträge kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht darunter fallen. Es handelt sich dabei nicht um die Zahlung von Arbeitslohn, der bei einem normalen Lauf der Dinge bereits in früheren Lohnzahlungszeiträumen hätte ausbezahlt werden sollen; die in den Jahren 2004 und 2005 aufgrund der damaligen gesetzlichen Bestimmung des § 2 Abs. 8 AMPFG einbehaltenen (und im Jahr 2007 wieder rückgezahlten) Pflichtbeiträge stellen vielmehr Ausgaben dar, die als Werbungskosten die Lohnsteuerbemessungsgrundlage verminderten. Somit liegt im Streitfall eine Rückgängigmachung von Ausgaben (und nicht eine Nachzahlung von Einnahmen) vor.

Was die Berechnung des Selbstbehaltes bei der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen betrifft, wird vollinhaltlich auf die Ausführungen des Finanzamtes in der gesonderten Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2009 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Juli 2010